Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 16 kwietnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Najem nieruchomości — Dostawa energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości — Umowy pomiędzy wynajmującym a dostawcami tych towarów i usług — Świadczenia na rzecz najemcy uważane za dokonane przez wynajmującego — Dodatkowe opłaty za najem — Ustalenie podstawy opodatkowania — Możliwość włączenia dodatkowych opłat za najem do podstawy opodatkowania usług najmu — Transakcja stanowiąca jedno świadczenie lub kilka niezależnych świadczeń

W sprawie C-42/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 22 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 stycznia 2014 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 listopada 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Ministra Finansów przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie przez K. Przygodzką oraz A. Fajta, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez K. Warfołomiejew, radcę prawnego, oraz Ł. Adamczyka, doradcę podatkowego,

* Język postępowania: polski.

— w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez Ł. Habiaka oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów a Wojskową Agencją Mieszkaniową w Warszawie (zwaną dalej „Wojskową Agencją Mieszkaniową") w przedmiocie interpretacji indywidualnej Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2011 r. odrzucającej sposób obliczenia i zastosowania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") przyjęty przez Wojskową Agencję Mieszkaniową w odniesieniu do towarów i usług odpowiednio dostarczanych i świadczonych w ramach najmu nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów".

4 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

5 Artykuł 15 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy".

6 Artykuł 24 ust. 1 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

7 Artykuł 73 dyrektywy VAT przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

Prawo polskie

8 Artykuł 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535) stanowi:

„Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel [...]”.

9 Artykuł 8 ust. 1 tej ustawy wskazuje:

„Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 [...]”.

10 Artykuł 29 ust. 1 rzeczonej ustawy ma następujące brzmienie:

„Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 30–32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa jest państwową osobą prawną, której przydzielono między innymi zadanie oddawania w najem powierzonych jej nieruchomości Skarbu Państwa. W ramach tej działalności dokonuje ona refakturowania świadczeń obejmujących, po pierwsze, dostawę niektórych mediów, czyli energii elektrycznej, energii cieplnej i wody, a po drugie, wywóz nieczystości, poprzez przeniesienie na najemcę poniesionych przez nią kosztów z tytułu nabycia tych towarów i usług od podmiotów trzecich. W odniesieniu do mediów Wojskowa Agencja Mieszkaniowa obciąża najemcę zaliczkami, których wysokość jest określana w umowie najmu przy zastosowaniu stawek podatku właściwych dla danych mediów, a po zakończeniu roku kalendarzowego dokonuje ona rozliczenia według faktycznego zużycia przez najemcę energii elektrycznej, energii cieplnej i wody.

12 Ze względu na to, że stawki podatku VAT uległy podwyższeniu od dnia 1 stycznia 2011 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa powzięła wątpliwość co do stawek mających zastosowanie do kwot znajdujących się na jej fakturach wystawionych po tej dacie, w celu żądania pozostałej kwoty do zapłaty od najemców, albo w celu korekty nadpłaty. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa wystąpiła do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej wskazującej, jakie stawki jego zdaniem miały zastosowanie.

13 Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 21 czerwca 2011 r. stwierdził, że sposób obliczenia podatku VAT rozważany przez Wojskową Agencję Mieszkaniową był nieprawidłowy i podkreślił, iż dostawa mediów i wywóz nieczystości są częścią całości stanowiącej jedno świadczenie, czyli usługę najmu. Owe różne świadczenia należało zatem włączyć do podstawy opodatkowania tej usługi, która stanowiła świadczenie główne, i zastosować do nich jednolitą stawkę podatku, właściwą dla rzeczonej usługi. Minister Finansów wyjaśnił, że stawka ta wynosiła 23% od dnia 1 stycznia 2011 r., a wcześniej 22%.

14 Ze względu na to, że Minister Finansów podtrzymał stanowisko przedstawione w interpretacji indywidualnej, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który uchylił interpretację Ministra Finansów wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r.

15 Sąd ten stwierdził, że opłaty należne z tytułu dostaw mediów i wywozu nieczystości powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania usługi najmu jako składniki czynszu, chyba że z umowy najmu wynika jednoznacznie, iż opłaty te (wszystkie lub niektóre) nie wliczają się do czynszu i są regulowane przez najemcę w sposób odrębny.

16 Rzeczony sąd uznał, że Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nie dostarczyła jednoznacznych informacji w tym zakresie oraz że Minister Finansów zaniechał wezwania jej do udzielenia wyjaśnień przed wydaniem interpretacji indywidualnej.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zwrócił uwagę, że brak umowy zawartej bezpośrednio pomiędzy najemcą a dostawcami mediów i służbami wywozu nieczystości nie przesądza o konieczności uznania, iż wynajmujący świadczy na jego rzecz usługę najmu o charakterze kompleksowym.

18 Minister Finansów złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

19 Sąd ten podkreśla, że sprawa ma istotne konsekwencje praktyczne, ponieważ, w szczególności w odniesieniu do dostawy wody, w zależności od tego, czy jest ona fakturowana w sposób oddzielny, czy włączona do czynszu, stawka podatku VAT mająca zastosowanie wyniesie odpowiednio 8% albo 23%. Sąd ma jednak wątpliwości co do sposobu interpretacji dyrektywy VAT w świetle orzecznictwa Trybunału, a w szczególności co do kwestii, czy wynajmujący wykonuje jedno świadczenie, czy kilka odrębnych świadczeń.

20 W powyższych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, cieplnej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawy tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy koszty energii elektrycznej, cieplnej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 dyrektywy VAT, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, należy uważać za dokonywane przez wynajmującego w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.

22 Sąd odsyłający wyjaśnia, że żywi wątpliwości w tym zakresie, w szczególności w kontekście lektury wyroku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), który dotyczy wykładni art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), obecnie art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

23 We wskazanym wyroku, który dotyczy umowy leasingu pojazdu samochodowego pozwalającej leasingobiorcy na tankowanie paliwa w imieniu i na rachunek leasingodawcy, Trybunał zbadał, czy należało uznać, że leasingodawca dokonywał dostawy paliwa na rzecz leasingobiorcy.

24 Trybunał odpowiedział przecząco, przypominając, że na podstawie art. 5 ust. 1 dyrektywy 77/388 „za »dostawę towaru« uważa się przeniesienie uprawnienia do dysponowania rzeczą jak właściciel". Trybunał podkreślił, że pojęcie dostawy towaru obejmuje każdą czynność przeniesienia rzeczy przez jedną stronę, która uprawnia drugą stronę do faktycznego nią dysponowania, jak gdyby była jej właścicielem. Uznał on, że przedsiębiorstwa petrochemiczne przekazały leasingobiorcy pojazdu prawo do faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciel, oraz że nie miała miejsca dostawa paliwa tych spółek na rzecz leasingodawcy, ani też, w konsekwencji, od leasingodawcy na rzecz leasingobiorcy (wyrok Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 31–36).

25 Należy podkreślić, że fakty, w kontekście których zawarto taką umowę, różnią się od faktów, które legły u podstaw umowy najmu nieruchomości wraz ze świadczeniami takimi jak w postępowaniu głównym.

26 W ramach umowy takiej jak ta będąca przedmiotem sprawy, której dotyczył wyrok Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), leasingobiorca pojazdu sam bowiem nabywał paliwo na stacjach paliw, swobodnie wybierając jego jakość i ilość, a także moment zakupu. Trybunał orzekł, że porozumienie w zakresie zarządzania paliwem pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą pojazdu nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu (wyrok Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 36).

27 Natomiast w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, w których wynajmujący zawiera umowę o świadczenia polegające na dostawach mediów i wywozie nieczystości, to wynajmujący nabywa świadczenia na rzecz nieruchomości, którą oddaje w najem. Najemca wprawdzie korzysta z tych świadczeń bezpośrednio, ale nie nabywa ich u wyspecjalizowanych podmiotów trzecich. Zatem rozważania dotyczące nabycia paliwa zawarte w wyroku Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), które należy odnieść do art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, nie mają zastosowania – w ramach umowy najmu takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego – ani do dostaw energii elektrycznej, energii cieplnej i wody, które również stanowią rzeczy na podstawie art. 15 dyrektywy VAT, ani do świadczenia usługi wchodzącej w zakres art. 24 dyrektywy VAT, takiej jak wywóz nieczystości. Z nabycia przez wynajmującego świadczeń polegających na dostawie tych towarów i świadczeniu usług wynika, że to jego należy uważać za wykonującego rzeczone świadczenia na rzecz najemcy.

28 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, należy uważać za dokonywane przez wynajmującego w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.

W przedmiocie pytania drugiego

29 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości należy uważać za stanowiące jedno świadczenie, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT.

30 Na wstępie należy przypomnieć, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyroki: Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 14; BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 29).

31 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika niemniej, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 30). W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 32).

33 W odniesieniu do dodatkowych opłat za najem takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, do Trybunału już dwukrotnie zwracano się o wyjaśnienia, jakie elementy należy uznać za charakterystyczne.

34 W wyroku RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) Trybunał stwierdził, że usługi sprzątania części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątaniem. W tej sprawie, ponieważ usługa była zafakturowana odrębnie od czynszu najmu przez wynajmującego i te dwa świadczenia mogły być rozdzielone, Trybunał orzekł, że nie można uznać, iż stanowią one jedno świadczenie (wyrok RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, pkt 22, 24).

35 W wyroku Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) Trybunał orzekł, że treść umowy najmu może stanowić istotną wskazówkę. Odnosząc się w tej sprawie do umowy najmu lokali biurowych przez kancelarię adwokacką podkreślił on, że według dostępnych mu informacji umowa ta przewidywała, iż oprócz najmu lokali wynajmujący miał dostarczać najemcy określoną liczbę świadczeń skutkujących dodatkowymi opłatami za najem, których nieuiszczenie mogło prowadzić do rozwiązania najmu. Trybunał uznał, że ekonomicznym powodem zawarcia owej umowy wydawało się nie tylko uzyskanie prawa do zajmowania danych lokali, lecz również uzyskanie przez najemcę ogółu świadczonych usług. Trybunał doszedł do wniosku, że umowa najmu obejmowała jedno świadczenie pomiędzy wynajmującym i najemcą. W swojej analizie Trybunał w szczególności przyjął punkt widzenia przeciętnego najemcy danych lokali handlowych, czyli pomieszczeń biurowych kancelarii adwokackiej (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 23).

36 Należy zauważyć, że te dwa wyroki dotyczyły świadczeń, które – podobnie jak świadczenia rozpatrywane w postępowaniu głównym – generalnie są przydatne, a nawet niezbędne do korzystania z wynajmowanej nieruchomości. Z tego orzecznictwa wynika, że owe świadczenia mogą istnieć niezależnie od najmu nieruchomości. Jednak w zależności od konkretnych okoliczności, zwłaszcza w zależności od treści umowy, mogą one stanowić usługi pomocnicze lub być nierozerwalnie związane z rzeczonym najmem i tworzyć wraz z nim jedno świadczenie.

37 Z wyroku BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 44, 45) wynika w szczególności, że w celu ustalenia elementów charakterystycznych rozpatrywanej transakcji można uwzględnić elementy odzwierciedlające interesy stron umowy, takie jak, na przykład, sposoby taryfikacji i fakturowania. Należy w szczególności zbadać, czy na podstawie umowy najemca i wynajmujący zamierzają przede wszystkim, odpowiednio, uzyskać i udostępnić najem nieruchomości i jedynie pomocniczo zamierzają, odpowiednio, uzyskać i dostarczyć inne świadczenia, nawet jeśli są one niezbędne do korzystania z nieruchomości.

38 Należy zatem wziąć pod uwagę następujące okoliczności, które umożliwiają rozróżnienie dwóch głównych sytuacji.

39 W pierwszej kolejności, jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności, jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. Co do usług takich jak sprzątanie części wspólnych nieruchomości stanowiących współwłasność, należy je uznać za odrębne od najmu, jeśli mogą być zorganizowane przez każdego najemcę indywidualnie lub przez najemców wspólnie, oraz jeśli we wszystkich wypadkach faktury wystawione na najemcę wykazują dostawę tych towarów i świadczenie usług na pozycjach odrębnych od czynszu najmu.

40 W tym wypadku sama okoliczność, że brak uiszczenia dodatkowych opłat za najem umożliwia wynajmującemu rozwiązanie umowy najmu, w żaden sposób nie uniemożliwia uznania, że świadczenia, których dotyczą te opłaty, stanowią świadczenia odrębne od najmu (zob. podobnie wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 47).

41 Ponadto okoliczność, że najemca ma możliwość uzyskania tych świadczeń od podmiotu, jaki wybierze, również nie jest sama w sobie rozstrzygająca, ponieważ możliwość, iż elementy jednego świadczenia będą w innych okolicznościach dostarczane oddzielnie, jest ściśle związana z ideą jednej złożonej transakcji (wyrok Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26).

42 W drugiej kolejności, jeżeli nieruchomość oddawana w najem obiektywnie, na płaszczyźnie ekonomicznej, wydaje się stanowić jedną całość z towarzyszącymi temu najmowi świadczeniami, te ostatnie można uważać za jedno świadczenie wraz z najmem. Może tak być w szczególności

w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, oraz krótkoterminowego najmu nieruchomości, na przykład na wakacje lub ze względów zawodowych, który jest udostępniany z tymi świadczeniami bez możliwości ich rozdzielenia.

43 Ponadto, jeżeli sam wynajmujący nie ma możliwości swobodnego i niezależnego, w szczególności wobec innych wynajmujących, wyboru świadczeniodawców i sposobów korzystania z towarów lub usług związanych z najmem, dane świadczenia są generalnie nierozerwalnie związane z najmem i mogą być też uważane za stanowiące jedną całość, a tym samym jedno świadczenie z najmem. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w której wynajmujący, właściciel części wspólnej nieruchomości, musi korzystać z usług świadczeniodawców wyznaczonych przez wszystkich współwłaścicieli i uiścić proporcjonalną część opłat wspólnych, odnoszących się do takich usług, które następnie przenosi on na najemcę.

44 W tej drugiej sytuacji oddzielna ocena świadczenia usług najmu, jeśli chodzi o ich opodatkowanie podatkiem VAT, stanowiłaby sztuczny podział jednej transakcji ekonomicznej.

45 W wypadku takim jak w postępowaniu głównym, który według wyjaśnień złożonych na rozprawie dotyczy najmu znacznej liczby nieruchomości przeznaczonych do różnego wykorzystywania przez najemcę – od hangaru do celów mieszkalnych, w ramach każdego stosunku najmu należy zbadać, czy w odniesieniu do mediów najemca ma swobodny wybór zużycia w ilości, jakiej sobie życzy. W tym względzie istnienie indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy jest istotnym czynnikiem wskazującym, że dostawę mediów należy uważać za stanowiącą świadczenia odrębne od najmu. W odniesieniu do wywozu nieczystości, jeżeli najemca może wybrać świadczeniodawcę lub zawrzeć bezpośrednio z nim umowę, nawet jeśli ze względu na dogodność nie dokonuje tego wyboru lub nie korzysta z tego uprawnienia, lecz otrzymuje świadczenie od podmiotu wyznaczonego przez wynajmującego, na podstawie umowy zawartej między tymi dwoma ostatnimi podmiotami, okoliczność ta stanowi wskazówkę przemawiającą za istnieniem świadczenia odrębnego od najmu. Jeśli ponadto należność z tytułu wywozu nieczystości i należność z tytułu najmu pojawiają się na odrębnych pozycjach na fakturze, należy uznać, że wynajmujący nie wykonuje jednego świadczenia obejmującego najem i rzeczone świadczenie.

46 We wszystkich tych wypadkach zadaniem sądu krajowego jest dokonanie niezbędnej oceny przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w jakich ma miejsce najem i spełniane są towarzyszące mu świadczenia, a w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy.

47 Wobec powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić następującej odpowiedzi:

— Dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

— Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie niezbędnej oceny przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w jakich ma miejsce najem i spełniane są towarzyszące mu świadczenia, a w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w ramach najmu nieruchomości dostawy energii elektrycznej, energii cieplnej i wody oraz wywóz nieczystości, zapewniane przez podmioty trzecie na rzecz najemcy bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, należy uważać za dokonywane przez wynajmującego w sytuacji, gdy stroną umów o te świadczenia jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty świadczeń na najemcę.**

2) **Rzeczoną dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.**

   Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie niezbędnej oceny przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w jakich ma miejsce najem i spełniane są towarzyszące mu świadczenia, a w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy.

Podpisy